



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Ciências da Informação e
Documentação (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

IGOR SIMÕES DE SOUZA

**Dívida Ativa da União: inscrição, escrituração e gestão
dos créditos de dívida ativa.**

Brasília, DF
2019

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis- Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis- Noturno

IGOR SIMÕES DE SOUZA

**Dívida Ativa da União: inscrição, escrituração e
gestão do crédito público.**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
contábeis e Atuariais da Faculdade de
Administração, Contabilidade, Economia, e
Políticas Públicas da Universidade de Brasília,
como requisito parcial à obtenção de título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

Brasília, DF
2019

SOUZA, Igor Simões.

TÍTULO: Dívida Ativa da União: inscrição, escrituração e gestão dos créditos de dívida ativa.

Igor Simões de Souza; Orientação: Marcelo Driemeyer Wilbert. Brasília - Universidade de Brasília, 2019, xxx páginas.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia-Graduação) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Ciências contábeis - FACE.

Palavras-chave: Dívida Ativa da União; crédito tributário; CTN; Lei 4320; MCASP; PGFN; RCPG's; STN; BGU; *Rating*; Contabilidade Pública.

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por ter me dado uma segunda chance nessa vida, e por diariamente me proteger, iluminar e abençoar.

À Renata, futura mãe da minha filha Isabela, que me incentiva diariamente e acredita mais no meu potencial do que eu mesmo; e que sem ela nada disso seria possível.

À minha família, que mesmo longe torce por mim e para que eu realize meus sonhos.

Aos amigos e professores que a UnB me proporcionou, e as proveitosas experiências vividas durante esse período acadêmico.

Ao professor orientador Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert, por ser sempre muito solícito em minhas dúvidas e por estar presente nos momentos de dificuldade, além de sempre querer obter o melhor de mim.

Fica aqui também o meu agradecimento a todos que de alguma maneira fizeram parte dessa minha caminhada de estudo se tornar mais prazerosa e suave, principalmente às queridas pessoas encontradas entre uma e outra biblioteca de Brasília.

RESUMO

A Dívida Ativa constitui um importante elemento para a arrecadação de recursos aos cofres públicos pelo ente da federação, estando presente na contabilidade pública desde 1964, com a Lei 4320. Porém, a gestão da dívida ativa vem passando por constantes modificações no processo de inscrição, arrecadação e escrituração. Dessa forma, este trabalho teve como objetivo avaliar a atual gestão da dívida ativa, os mecanismos que alteraram a política contábil de escrituração desse importante ativo para a União, além de investigar quais os impactos dessas alterações nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPG's) e os indicadores foram diretamente afetados pelas mudanças de critério. Os dados foram obtidos em meios oficiais de informação do governo federal, tais como: Balanço Geral da União, Portal da Transparência, Secretaria do Tesouro Nacional e publicações da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. A análise descritiva foi o método utilizado para analisar a base de dados. As alterações promovidas pelas novas legislações provocaram uma redução dos créditos inscritos em dívida ativa, e consequentemente um valor menor demonstrado no Balanço Geral da União. Porém, essas alterações proporcionaram uma atuação direcionada e aumentou a quantidade de créditos recuperados. Outras modificações atualizaram a classificação da receita quanto à Natureza, e permitiram identificar e vincular os créditos de dívidas ativa arrecadados à sua origem inicial.

Palavras-Chave: Dívida Ativa da União; MCASP; PGFN; STN; BGU; *Rating*.

Sumário

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 12 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO | 14 |
| 2.1 DÍVIDA ATIVA | 14 |
| 2.1.1 Definição | 14 |
| 2.1.2 Da Inscrição dos Créditos em Dívida Ativa | 15 |
| 2.1.3 Formas de Cobrança | 17 |
| 2.2 Receita Pública | 18 |
| 2.2.1 Definição | 18 |
| 2.2.2 Classificação | 19 |
| 2.2.2.1 Classificação quanto à Natureza da receita | 19 |
| 2.3 Contabilização da Dívida Ativa | 22 |
| 2.3.1 Procedimentos de Escrituração | 22 |
| 2.3.1.1 Procedimento de Registro 1 | 23 |
| 2.3.1.2 Procedimento de Registro 2 | 29 |
| 2.4 A Influência da Dívida Ativa nos Indicadores Contábeis | 32 |
| 2.5 Estudos Aplicados | 34 |
| 3. METODOLOGIA | 35 |
| 3.1 Dados | 35 |
| 3.2 Método | 36 |
| 4. RESULTADOS | 37 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 44 |
| 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 46 |

Tabelas

| | |
|--|----|
| Tabela 1 - - Dívida Ativa da União [R\$ bilhões de 2017] | 38 |
| Tabela 2 - Dívida Ativa da União [R\$ bilhões de 2017] | 40 |

Gráficos

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 - Dívida Ativa evidenciada no BGU | 38 |
| Gráfico 2 - Evolução do Estoque de Dívida Ativa da União. | 39 |
| Gráfico 3 - Evolução da Inscrição em Dívida Ativa da União. | 40 |
| Gráfico 4 - Componentes da Dívida Ativa da União. | 41 |
| Gráfico 5 - Evolução da Dívida Ativa Bruta, do Ajuste para Perdas e da Dívida Ativa Líquida. | 41 |
| Gráfico 6 - Arrecadação de Dívida Ativa por Tipo de Crédito – PGFN. | 42 |
| Gráfico 7 - Arrecadação de Dívida Ativa – STN..... | 42 |
| Gráfico 8 - Comparação Estoque Dívida Ativa – PGFN e BGU..... | 43 |

Quadros

| | |
|--|----|
| Quadro 1 - Representação dos Dígitos da Classificação Numérica Quanto à Natureza | 21 |
| Quadro 2 - Lançamento inicial na entidade de origem do crédito | 23 |
| Quadro 3 - Encaminhamento do crédito vencido para inscrição em dívida ativa | 24 |
| Quadro 4 - Rejeição da inscrição em dívida ativa pela PGFN | 25 |
| Quadro 5 - Créditos enviados à PGFN aceitos para inscrição em dívida ativa..... | 25 |
| Quadro 6 - Inscrição em dívida ativa pela PGFN..... | 26 |
| Quadro 7 - Controle das contas de compensação na entidade de origem e na PGFN | 28 |
| Quadro 8 - Recebimento dos créditos inscritos em dívida ativa pela PGFN | 29 |
| Quadro 9 - Inscrição dos créditos inscritos conforme Registro 2..... | 30 |
| Quadro 10 - Recebimento dos créditos inscritos conforme Registro 2..... | 30 |
| Quadro 11 - Recebimento dos créditos inscritos | 31 |
| Quadro 12 - Estimativa para perdas de créditos de dívida ativa conforme Lima (2018)..... | 31 |
| Quadro 13 - Resumo dos estudos revisados. | 34 |
| Quadro 14 - Dados utilizados. | 36 |
| Quadro 15 - Detalhamento da Arrecadação da Receita Pública | 37 |

Lista de siglas

IGP-DI - Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SOF – Secretaria do Orçamento Federal

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RCPG's - Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais

BGU - Balanço Geral da União

CTN - Código Tributário Nacional

PGF - Procuradoria-Geral Federal

BACEN - Banco Central do Brasil

1. INTRODUÇÃO

A dívida ativa constitui um importante elemento do ativo patrimonial da União. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (2016), a dívida ativa abrange os créditos de valores não recebidos no período determinado. Segundo a Lei 6830 de 1980 (BRASIL, 1980), a inscrição em dívida ativa será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito - que no caso da Administração Direta da União é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Para uma economia brasileira que se encontra em recessão desde o segundo trimestre de 2014, segundo Barbosa Filho (2017), os créditos não recebidos no seu momento oportuno constituem um direito a receber que devem ser tratados com atenção pela União.

Diante disso, o encaminhamento feito pela entidade detentora dos créditos não recebidos à PGFN deve ser escriturado de forma correta, para que a gestão, o controle e a arrecadação sejam realizados com eficácia. Para tanto, mudanças na legislação têm ocorrido com frequência nas últimas décadas.

Mudanças estas que provocam impactos consideráveis na avaliação do ativo constante nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPG's), como se pode observar no Balanço Geral da União (BGU), nas publicações da PGFN e na origem das receitas arrecadadas pela União constantes no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Com isso, o problema analisado consistiu na observação e avaliação da mudança dos critérios de avaliação dos créditos da dívida pública; e com tais alterações afetaram a situação patrimonial da União.

Dessa forma, este trabalho teve como objetivo avaliar a atual gestão da dívida ativa, os mecanismos que alteraram a política contábil de escrituração desse importante ativo para a União, além de investigar quais os impactos dessas alterações nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPG's) e os indicadores foram diretamente afetados pelas mudanças de critério.

Os objetivos específicos ensejaram em definir dívida ativa, os responsáveis pela inscrição e as formas de escrituração desses créditos conforme o MCASP (2016) e doutrinadores especialistas no tema. Além de avaliar a relação das alterações da forma de registro e dos critérios aplicados à dívida ativa com o BGU.

Os dados extraídos de publicações oficiais do governo foram analisados de forma descritiva, sendo os principais dados obtidos em relatórios como o BGU, PGFN em Números e receitas arrecadadas presentes no portal da Secretaria Do Tesouro Nacional (STN).

Esse trabalho foi realizado para demonstrar como as alterações nos critérios podem impactar a gestão da dívida ativa, o controle dos créditos e os indicadores relacionados à receita arrecadada no período.

A primeira parte do presente artigo abordará os seguintes pontos sobre dívida ativa: definição legal, créditos passíveis de inscrição em dívida ativa, requisitos de inscrição e órgão responsável pela inscrição, efeitos da inscrição em dívida ativa, título executivo extrajudicial.

Na segunda parte serão tratadas as possibilidades de escrituração da dívida ativa presentes no MCASP (2016), já que as entidades detentoras dos créditos podem optar por dois tipos – o Registro 1 (envolve as contas de controle) e Registro 2 (registro sintético).

Em seguida serão apresentadas as alterações que acarretaram na alteração da classificação da receita quanto à sua Natureza, o que proporcionou a devida vinculação do crédito de dívida ativa recebido à sua origem inicial. Também serão apresentados os novos critérios de classificação dos créditos de dívida ativa inscritos pela PGFN.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DÍVIDA ATIVA

2.1.1 Definição

Segundo Lopes (2009), a dívida ativa compreende todo valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública, seja de sua titularidade ou não, caracterizando o crédito como tal a sua regular constituição e inscrição no órgão público competente, após a conclusão do devido processo administrativo legal e a fluência do prazo para pagamento da dívida pelo devedor.

Para Machado (2009), dívida ativa é o crédito como tal inscrito no órgão competente da pessoa jurídica de direito público credora, podendo abranger créditos de qualquer natureza (tributária ou não tributária).

O conceito de dívida ativa tributária e não tributária está previsto no §2º, art.39, da Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964):

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (BRASIL, 1964, artigo 39, parágrafo segundo).

O Código Tributário Nacional (CTN) também define dívida ativa tributária:

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito. (BRASIL, 1966, artigo 201).

Considera-se de natureza tributária o crédito decorrente de obrigações tributárias, seja ela principal ou acessória, conforme disposto, no CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (BRASIL, 1966, artigo 113, parágrafo segundo).

Enquanto a obrigação principal está relacionada ao pagamento de tributo ou pena pecuniária, a obrigação acessória decorre de condutas exigíveis dos contribuintes no intuito de assegurar o cumprimento de obrigação principal, conforme ensina Costa (2009). O pagamento do imposto de renda, por exemplo, consiste em uma obrigação principal, já a obrigação de fazer a declaração anual de ajuste é acessória.

Para Lopes (2009), os créditos de natureza não tributária podem ser identificados de maneira residual, consistindo em qualquer crédito da Fazenda Pública, desde que não decorrentes de obrigação tributária, como é o caso dos foros, laudêmios, alugueis, reposições, restituições, indenizações, etc.

Em síntese, na linguagem da contabilidade pública, Machado (2009) define dívida ativa como sendo o crédito da Fazenda Pública não pago no respectivo vencimento e por isto inscrito no órgão competente.

2.1.2 Da Inscrição dos Créditos em Dívida Ativa

A inscrição em dívida ativa consiste em um ato de controle administrativo de legalidade, por meio do qual se verifica a legalidade, regularidade, certeza e liquidez do débito vencido e não-pago, cadastrando-o para controle e cobrança, conforme constato na Lei de Execução Fiscal:

A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (BRASIL, 1980, artigo 2º, parágrafo terceiro).

Os requisitos mínimos para constar no termo de inscrição estão previstos no CTN, sendo a omissão de qualquer um deles causa de nulidade, tanto do próprio termo quanto da respectiva cobrança:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (BRASIL, 1966, artigo 202, incisos e parágrafo único, e artigo 203).

De acordo com a regra estabelecida no §5º, art.39, da Lei 4320/1964, no âmbito da União, a dívida ativa é apurada e inscrita pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN). A mesma lei também detalha outros responsáveis pela inscrição da dívida ativa. Sendo a Procuradoria-Geral Federal (PGF) responsável pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em dívida ativa e proceder à cobrança amigável e judicial, dos créditos das Autarquias e Fundações Públicas, bem como pela representação judicial e extrajudicial dessas entidades. Enquanto a Procuradoria do Banco Central do Brasil (BACEN) é responsável pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial dos créditos do BACEN.

Uma vez inscrito em dívida ativa, o crédito passa a gozar de presunção de certeza e liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída, nos termos do art.204 do CTN:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. (BRASIL, 1966, artigo 204).

Nos ensinamentos de Pacheco (1997), a presunção de certeza do débito se refere à sua existência regular, com sua natureza determinada e fundamento legal ou contratual indubitado.

Segundo Lopes (2009), a presunção de liquidez está relacionada com o valor devido, presumindo que a inscrição ostenta os elementos necessários ao cálculo do montante integral do débito a qualquer tempo. Liquidez essa que não impede a fluência de juros de mora, de acordo com o artigo 201 do CTN (BRASIL, 1966).

Tais presunções conferem o efeito de prova pré-constituída à certidão de dívida ativa, o que implica dizer que não cabe mais à Fazenda Pública demonstrar seu direito de crédito, mas ao administrando a provar que não o deve, conforme detalha Oliveira:

A inscrição outorga à dívida ativa o privilégio de constituir prova pré-constituída, o que significa que a lei inverte o ônus da prova do processo judicial, onde a regra geral imperante é no sentido de que a prova sempre incumbe a quem alega o fato. Assim, no executivo fiscal, ao invés do Estado provar que tem direito a seu favor, cabe ao contribuinte, caso não concorde com a exigência, provar que não deve, que já pagou, ou que deve menos do que lhe é reclamado, sob pena de ser totalmente válida a cobrança. (OLIVEIRA, 1998, p. 64).

Isso significa dizer, corrobora Machado (2009), que a inscrição do crédito em dívida ativa constitui um título executivo extrajudicial, com o qual se faz possível a propositura da execução fiscal, viabilizando a cobrança forçada do patrimônio do contribuinte.

2.1.3 Formas de Cobrança

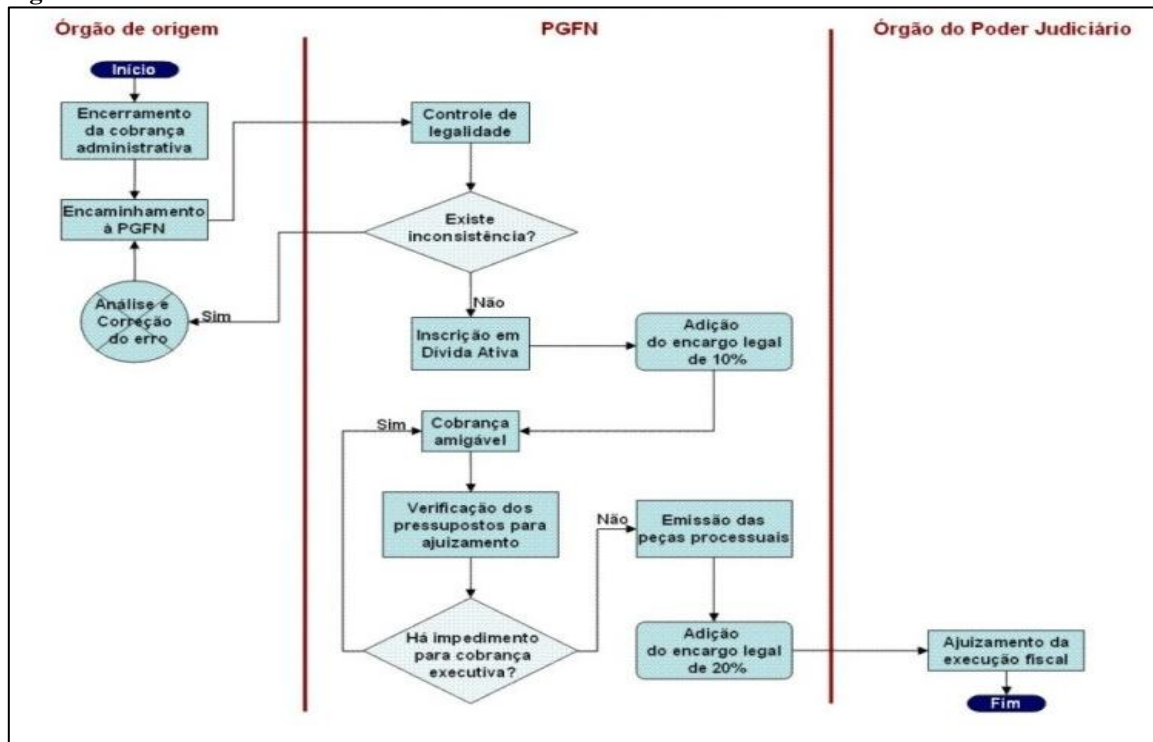
Uma vez inscrito em dívida ativa, o crédito passa a possuir o atributo da exigibilidade, qualidade que, segundo Mello (2005), o Estado pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância das obrigações que impôs.

Feita a inscrição do crédito em dívida ativa, ou imediatamente antes de fazê-la, o órgão responsável por tal procedimento deve fazer uma cobrança extrajudicial, na tentativa de esgotar todos os esforços para obter a satisfação do crédito, sem que tenha que promover a respectiva execução fiscal (MACHADO, 2009). É a chamada fase “amigável” da cobrança.

Após esta fase e não quitado o débito, dar-se-á a cobrança forçada por meio da execução fiscal, procedimento disciplinado na Lei 6.830/80 (BRASIL, 1980), que se dará no âmbito do judiciário.

Na Figura 1 apresenta-se o fluxo geral da dívida ativa geral extraído do site da PGFN.

Figura 1 - Fluxo Geral da Dívida Ativa.



Fonte: PGFN (2019).

2.2 Receita Pública

2.2.1 Definição

Conforme Mota (2003), considera-se receita pública quaisquer valores financeiros que transitem pelos cofres públicos, podendo ser utilizada pelo Estado para financiar seus gastos, incorporando-se ou não ao seu patrimônio.

Segundo o enfoque orçamentário proposto pelo Manual Técnico do Orçamento (MTO) (2017), as receitas públicas determinam a capacidade do governo em fornecer bens e serviços à comunidade.

A receita constitui o principal ativo do governo, pois representa recursos externos que garantem o cumprimento de suas obrigações e contribui para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos. Por essa razão, a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000), no seu artigo 11, dispõe que a previsão, a instituição, e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente governamental constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

De acordo com Pacelli (2018), as receitas públicas podem ser de natureza orçamentária ou extra-orçamentária. Denominam-se como receitas orçamentárias os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário público. São consideradas extra-orçamentárias, quando não representam disponibilidades de recursos para o erário – tais como a inscrição de restos a pagar, a inscrição de serviços da dívida, o recebimento de depósitos e cauções, a contratação de antecipação de receita orçamentária, e a emissão de papel moeda.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2017), entidade responsável pela elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e órgão central de contabilidade federal, considera-se receita pública apenas a receita orçamentária. Em consonância com a STN, o Manual Técnico do Orçamento (MTO) (2017) instrui que a classificação da receita orçamentária é de utilização obrigatória por todos os entes da Federação.

As receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios: natureza de receita; indicador de resultado primário; fonte/destinação de recursos; e esfera orçamentária.

2.2.2 Classificação

2.2.2.1 Classificação quanto à Natureza da receita

Conforme a Lei 4320 de 1964, a classificação através da Natureza da receita procura refletir o fato gerador que ocasionou o ingresso do recurso nos cofres públicos. De acordo com o MCASP (2016), é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas, devendo, portanto, conter todas as informações necessárias para as devidas vinculações.

Na Lei Orçamentária Anual (LOA), a receita é apresentada e classificada quanto à Natureza (classificação econômica) que é obrigatória para todos os entes da Federação. Classificação esta que foi instituída pela Lei 4.320/1964 e é adotada até hoje. Com o passar do tempo foram surgindo procedimentos contábeis adicionais que sugeriam que a classificação quanto à Natureza precisava ser atualizada.

Com esse intuito, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria do Orçamento Federal instituíram a Portaria Interministerial STN/SOF 163/2001 (BRASIL, 2001), que alterou a classificação quanto à Natureza. Agora essa classificação visa identificar a origem do recurso

segundo o fato gerador, ou seja, o real acontecimento que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos.

Segundo a Secretaria do Orçamento Federal (SOF), a Portaria STN/SOF 163/2001 teve como objetivo alcançar a simplicidade, celeridade, e transparência. (BRASIL, 2001)

O MCASP (2016) já é uma versão atualizada com as novas instruções quanto à classificação da receita, que agora é subdivida nos seguintes níveis: Categoria Econômica, Origem, Espécie, Desdobramento conforme as peculiaridades, e Tipo. A estrutura da nova codificação cria possibilidade de associar, de forma imediata, a receita principal com aquelas dela originadas: Multas e Juros, Dívida Ativa, Multas e Juros da Dívida Ativa.

Dessa forma, a dívida ativa é identificada no 8º dígito, denominado de “tipo”. Sendo do “Tipo 3” se o crédito está relacionado à Dívida Ativa da respectiva receita ou do “Tipo 4” se for relacionado a Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa da respectiva receita. O Tipo é composto por um único elemento, importante para rastrear a o recurso (MCASP 2016).

Assim, segundo o MCASP (2016), o algarismo 1 é utilizado para definir o crédito oriundo do fato gerador principal; 2 é usado para representar multas e juros do principal. Por fim, o zero é o agregador que soma todas as receitas tipo um, dois, três e quatro (1, 2, 3, e 4) na elaboração a Lei Orçamentária Anual (LOA), conforme leciona Pacelli (2018).

Portanto, dessa maneira a arrecadação fica vinculada ao recurso inicial previsto, mesmo que essa arrecadação aos cofres públicos se dê em período posterior.

Por fim, conforme o MCASP (2016), na nova Classificação da Receita quanto à Natureza, o tipo correspondente ao último dígito na natureza de receita e identifica o tipo de arrecadação a que se refere aquela Natureza, mantendo a associação efetuada por meio do código numérico de 8 dígitos.

Nesse sentido, segue detalhamento da classificação quanto à Natureza, conforme MCASP (2016), no Quadro 1.

Quadro 1 - Representação dos Dígitos da Classificação Numérica Quanto à Natureza.

| Dígito | 1º | 2º | 3º | 4º ao 7º | 8º |
|----------------------|---------------------|--------|---------|---|------|
| Representação | Categoria Econômica | Origem | Espécie | Desdobramento para identificação de peculiaridades da receita | Tipo |

Fonte: Elaboração própria com base em MCASP (2016).

Segundo Pacelli (2018), o foco da nova classificação passou a ser a gestão das receitas orçamentárias, com a possibilidade de se extraírem todos os dados pertinentes sem a necessidade de procedimentos paralelos. Apesar dessa evolução, a Portaria STN/SOF 163/2001 (BRASIL, 2001) diverge da classificação da receita ainda tratada pela Lei 4320/1964 (BRASIL, 1964), o que vem a confundir os órgãos da administração pública. Já que a Lei 4320/1964 trata como Outras Receitas Correntes a receita arrecadada com dívida ativa.

2.2.2.2 Classificação da receita de dívida ativa

A receita de dívida ativa é considerada uma receita orçamentária e está vinculada ao crédito que lhe deu origem, conforme instrução da Secretaria do Tesouro Nacional contida no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) na parte III - Procedimentos Contábeis Específicos:

As receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa, tanto do principal quanto da atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios, deverão observar as vinculações do crédito original, ainda que se realizadas em natureza de receita relacionada à dívida ativa. (BRASIL, 2016, p. 320).

As receitas orçamentárias são arrecadadas dentro do exercício, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido, e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações correspondentes às políticas públicas, conforme indica o MCASP (2016).

Assim, conforme a nova classificação por natureza da receita, promovida pela Portaria SOF 45/2015 (BRASIL, 2015), que atualizou a Portaria STN/SOF 163/2001, a receita de dívida ativa que, antes, em regra, era classificada como: Outras Receitas Correntes, agora passa a acompanhar a origem (2º nível) e espécie (3º nível).

Dessa forma, desde janeiro de 2016 é possível haver receita de dívida ativa em diversos tipos de receitas (seja corrente, seja de capital).

2.3 Contabilização da Dívida Ativa

Segundo Pacelli (2018), a contabilização da Dívida Ativa está presente na Contabilidade Pública desde a edição da Lei 4.320/1964, mas atualmente passa por um momento de maior atenção, em função das mudanças que vêm ocorrendo nas instruções legais.

De acordo com Lima (2018), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis em âmbito nacional, adequando-o aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de estatísticas de finanças públicas reconhecidas por organismos internacionais.

Ainda conforme Lima (2018), antes da vigência do PCASP, a estrutura do plano de contas era dividida em seis classes, sendo duas patrimoniais (ativo e passivo) e quatro de resultado (despesa, receita, variação ativa e variação passiva). Após a inserção do PCASP, o plano de contas passou a ser estruturado em oito classes de contas, sendo duas patrimoniais (ativo e passivo), duas de resultado (variação patrimonial diminutiva e variação patrimonial aumentativa), duas de controle orçamentário (planejamento e execução) e duas de controle de atos potenciais (controles devedores e controles credores).

2.3.1 Procedimentos de Escrituração

De acordo com Pacelli (2018), contabilmente, a inscrição da Dívida Ativa representa um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido (exemplo: Imposto Territorial Rural a Receber - ITR a receber, que foi devidamente lançado) para um ativo específico (Contas a Receber a Longo Prazo - Dívida Ativa).

Conforme instrui o MCASP (2016), os créditos referentes à dívida ativa devem ser inicialmente registrados no Ativo Não Circulante - como dívida ativa de longo prazo, tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para recebimento do crédito.

Caso o ente público tenha condições de estimar com razoável certeza o recebimento em até 12 meses da data das demonstrações contábeis, Pacelli (2018), em conformidade com o MCASP (2016) leciona que o montante de créditos inscritos em dívida ativa poderá ser reclassificado para o Ativo Circulante, ou seja, expectativa de recebimento no curto prazo.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ao publicar o MCASP (2016), possibilitou aos entes federados duas maneiras para contabilizar os créditos de dívida ativa. Uma delas é o procedimento de Registro 1, que utiliza as contas típicas de controle (classes 7 e 8) para acompanhar o completo processo de inscrição do crédito em dívida ativa, desde o inadimplemento até a efetiva inscrição. Segundo o MCASP (2016), essa modalidade requer maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas.

Já o procedimento de Registro 2 evidencia o registro contábil apenas no momento de efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, dispensando o uso de contas de controle. Esse procedimento deve ser utilizado quando houver dificuldade de integração das contas entre as diversas entidades participantes do processo de inscrição de créditos em dívida ativa (MCASP 2016).

2.3.1.1 Procedimento de Registro 1

De acordo com instrução da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), contida no Manual de Contabilidade Aplicada a Setor Público (MCASP) (2016), caso o órgão ou entidade de origem do crédito seja responsável pelo registro do crédito a ser encaminhado para a inscrição em Dívida Ativa, o MCASP orienta a escrituração inicial com o lançamento horizontal no Subsistema de Compensação conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Lançamento inicial na entidade de origem do crédito.

a. Registro do crédito vencido a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Registro do crédito a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Natureza de informação: controle

D 7.3.1.x.x.xx.xx Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa

C 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

Segundo o MCASP, este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou entidade de origem do crédito e órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa (Quadro 3), que em relação aos créditos tributário e não tributário da Administração Direta da União ficam a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN).

Quadro 3 - Encaminhamento do crédito vencido para inscrição em dívida ativa.

b. Encaminhamento do crédito vencido para inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Encaminhamento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.1.x.xx.xx Créditos a Encaminhar para a Dívida Ativa

C 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito para inscrição em Dívida Ativa.

Natureza da informação: controle

D 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa

C 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

De acordo com o MCASP (2016), o órgão ou entidade de origem do crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal acrescido de atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios até a data do encaminhamento.

A gestão da Dívida Ativa está a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (BRASIL, 1964). Também cabe à PGFN a apuração da certeza e liquidez do crédito e verificação das condições gerais que permitam proceder à inscrição. O resultado dessa análise será a inscrição em dívida ativa ou a rejeição da inscrição. (BRASIL, 1993).

Caso a PGFN opte pela rejeição da inscrição do crédito, o MCASP (2016) determina ao órgão competente, a PGFN, para que registre nas contas de controle a devolução, e o crédito retorna à condição inicial no órgão originalmente responsável, aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

O MCASP (2016) determina como a escrituração deve ocorrer no caso de rejeição, conforme os lançamentos do Quadro 4.

Quadro 4 - Rejeição da inscrição em dívida ativa pela PGFN

c. Rejeição da inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Baixa de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa pela rejeição da inscrição.

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

C 8.3.1.3.x.xx.xx Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em Dívida Ativa:

Devolução de créditos encaminhados para inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

C 8.3.2.2.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

Porém, segundo o MCASP (2016) se os créditos encaminhados preencherem os requisitos para a inscrição em dívida ativa, a PGFN fará a inscrição. Este registro deverá ser efetivado simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa e no órgão ou entidade de origem do crédito. Neste caso, a escrituração ocorrerá da maneira expressa no Quadro 5.

Quadro 5 - Créditos enviados à PGFN aceitos para inscrição em dívida ativa

d – atendidos os requisitos para inscrição em dívida ativa

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

Natureza da informação: controle

D 8.3.1.2.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa

C 8.3.1.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

De acordo com Silva (2012), os valores registrados em Dívida Ativa nem sempre geram certeza de recebimento, existindo uma parcela de incerteza no recebimento, tornando-se necessária a criação de mecanismos para identificar essa incerteza, por meio da constituição de ajuste de perdas estimadas, na forma de contas retificadoras.

Assim, conforme o MCASP (2016) é necessário constituir uma provisão de ajuste para perdas prováveis na entidade de origem, e a sua devida reversão será realizada quando os créditos forem encaminhados à PGFN.

Como se trata do Registro 1, ao efetuar o encaminhamento do crédito para que a PGFN faça a inscrição em dívida ativa, a entidade de origem deve registrar nas contas de compensação, para que haja o devido controle.

Quando ocorre o recebimento efetivo dos créditos pela PGFN, a mesma procede ao processo de inscrição em dívida ativa, conforme demonstra os lançamentos do MCASP (2016) apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 - Inscrição em dívida ativa pela PGFN

d – atendidos os requisitos para inscrição em dívida ativa

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa.

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.1.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa

C 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.x.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.1.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

Conforme instrui Pacelli (2018), com a efetiva inscrição, a PGFN faz o lançamento de baixa dos créditos com um lançamento vertical nas contas de controle.

A Dívida Ativa compõe o grupo de Contas a Receber e representa uma parte importante do Ativo. Diante disso, segundo a MCASP (2016), ressalta que os créditos devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou

equivalente que se espera obter, de modo a assegurar a fiel consonância entre os fatos contábeis e seus demonstrativos.

Diante de tal orientação, segundo o Balanço Geral da União (BGU) (2017), o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF 293/2017 (BRASIL,2017) que estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União. A partir dessa portaria, o ajuste para perdas passou a ser mensurado considerando a expectativa de recuperação apenas dos créditos com rating “A” e “B” (classe “A”: créditos com alta perspectiva de recuperação; e classe “B”: créditos com média perspectiva de recuperação; no prazo de dez anos).

A mesma portaria também estabeleceu que os créditos classificados com rating “C” e “D” sejam desreconhecidos no Balanço Geral de União (BGU) e que permaneçam apenas em contas de controle, até a sua extinção ou reclassificação.

Nas contas de controle de dívida ativa ocorre o acompanhamento do processo de inscrição e execução ao longo de determinado exercício. No encerramento do exercício algumas contas deverão ter os saldos zerados, a fim de evitar o acúmulo de informações referentes a exercícios anteriores e permitir o correto acompanhamento do processo no exercício seguinte. Deverão permanecer registrados apenas os valores referentes a créditos pendentes de providências.

Dessa forma, na entidade de origem de crédito deverão ser encerrados os valores dos créditos que já foram inscritos ou tiveram a inscrição rejeitada. Permanecendo registrados os créditos ainda pendentes de encaminhamento para inscrição (conta 8.3.1.1.x.xx.xx) e os créditos já encaminhados, mas pendentes de análise pelo órgão competente pela inscrição (conta 8.3.1.2.x.xx.xx).

O MCASP (2016) determina que os órgãos ou entidades competentes para inscrição (como a PGFN) deverão zerar os saldos já executados – tais como os inscritos e baixados por recebimento, abatimento ou anistia, cancelamento ou compensação. Permanecendo registrados os créditos ainda pendentes de análise sobre a inscrição definitiva (conta 8.3.2.1.x.xx.xx) e os valores inscritos e ainda não recebidos (conta 8.3.2.3.x.xx.xx).

Assim, para manter o controle e a integração das contas no órgão de origem e no órgão responsável pela inscrição do crédito em dívida ativa, o MCASP (2016) prevê os lançamentos:

Quadro 7 - Controle das contas de compensação na entidade de origem e na PGFN

| | |
|---|--|
| i. No órgão ou entidade de origem do crédito: | |
| Encerramento do saldo dos créditos inscritos em Dívida Ativa | |
| Natureza da informação: controle | |
| D 8.3.1.4.x.xx.xx Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa | |
| C 7.3.1.x.x.xx.xx Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa | |
| Encerramento do saldo dos créditos cuja inscrição foi rejeitada | |
| Natureza da informação: controle | |
| D 8.3.1.3.x.xx.xx Cancelamento de Créditos Encaminhados para a Dívida Ativa | |
| C 7.3.1.x.x.xx.xx Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa | |
| ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa: | |
| Encerramento da conta de Créditos Devolvidos | |
| Natureza da informação: controle | |
| D 8.3.2.2.x.xx.xx Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos | |
| C 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa | |
| Encerramento da conta de Créditos Recebidos | |
| Natureza da informação: controle | |
| D 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos | |
| C 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa | |
| Encerramento da conta de Baixa de Créditos | |
| Natureza da informação: controle | |
| D 8.3.2.5.x.xx.xx Baixa de Créditos Inscritos em Dívida Ativa | |
| C 7.3.2.x.x.xx.xx Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa | |

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

Conforme estabelece o MCASP (2016), nota-se que na Classe 7 (controles devedores) é registrado o controle dos créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, diferenciando-os dos que se encontram em processamento (classe 8). Já no grupo da Dívida Ativa, percebe-se que é possível demonstrar o controle do encaminhamento dos créditos para inscrição em Dívida Ativa e o controle da inscrição de créditos em Dívida Ativa.

De acordo com o MCASP (2016), a baixa da Dívida Ativa pode ocorrer por: recebimento em espécie, bens ou direitos; abatimento ou anistia; cancelamento administrativo ou judicial da inscrição; ou compensação de créditos inscritos em dívida ativa com créditos contra a Fazenda Pública.

Lima (2018) acrescenta que o recebimento do crédito oriundo de Dívida Ativa afeta o Subsistema Patrimonial, o Subsistema Orçamentário e o Subsistema de Compensação. Contudo, as receitas orçamentárias oriundas do recebimento da dívida ativa, tanto do principal quanto da atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios, deverão observar as

vinculações do crédito original - conforme demonstrado no item na classificação da receita quanto à Natureza, estabelecida pela Portaria SOF 45/2015 (BRASIL, 2015).

Assim, o MCASP (2016) demonstra como se deve escriturar o lançamento da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa em espécie (Quadro 8).

Quadro 8 - Recebimento dos créditos inscritos em dívida ativa pela PGFN

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 8.3.2.3.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber

C 8.3.2.4.x.xx.xx Créditos Inscritos em Dívida Ativa Recebidos

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

2.3.1.2 Procedimento de Registro 2

Segundo o MCASP (2016), o procedimento de Registro 2 é um procedimento simplificado, o qual é utilizado quando há dificuldade da entidade em manter a integralização das contas de controle entre as diversas unidades participantes do processo de inscrição em dívida ativa. Dessa forma, no Registro 2 só há a escrituração contábil quando ocorre a efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, dispensando o uso de contas de controle.

A STN (2016) orienta que a inscrição do crédito em dívida ativa deverá ser comunicada pelo órgão ou entidade competente para inscrição do crédito – PGFN, no caso da União - ao órgão ou entidade de origem do crédito, para que este registre a baixa do direito anteriormente contabilizado.

Dessa forma, no Quadro 9 pode-se observar a prescrição do MCASP (2016) para os lançamentos caso a entidade opte pelo Registro 2:

Quadro 9 - Inscrição dos créditos inscritos conforme Registro 2

i. No órgão ou entidade de origem do crédito

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária -Intra OFSS

C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo

Pela reversão do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

C 4.5.1.2.2.xx.xx Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária -Intra OFSS

Transferência do ajuste de perdas, referente ao crédito tributário.

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.1.xx.xx Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

O recebimento da receita orçamentária referente à dívida ativa no Registro 2 diferencia-se do Registro 1 somente no lançamento quanto ao subsistema de controle, conforme ministrado pelo MCASP (2016) (Quadro 10).

Quadro 10 - Recebimento dos créditos inscritos conforme Registro 2

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

Fonte: Baseado em MCASP (2016).

Corroborando com as instruções da MCASP (2016), Lima (2018) trata os lançamentos de forma sintética, utilizando-se do procedimento de Registro 2. Porém, diferentemente do MCASP,

Lima (2018) classifica inicialmente os créditos de dívida ativa como Ativo Circulante, Créditos a Receber de Curto Prazo, conforme se verifica nos lançamentos a seguir e disponibilizados no livro da autora.

Quadro 11 - Recebimento dos créditos inscritos

| |
|--|
| <p>Natureza da informação: patrimonial D 1.1.2.5 Dívida Ativa Tributária C 1.1.2.1 Créditos Tributários a Receber (P)</p> <p>Natureza da informação: controle D 7.3.1.1 Inscrição em Créditos da Dívida Ativa C 8.3.1.1 Créditos Inscritos em Dívida Ativa</p> <p>Natureza da informação: controle D 8.3.1.1 Créditos Inscritos em Dívida Ativa C 8.3.1.2 Créditos Inscritos em Dívida Ativa a Receber</p> |
|--|

Fonte: Baseado em Lima (2018).

As normas internacionais de contabilidade para o setor público (também conhecidas como IPSAS, sigla de *International Public Sector Accounting Standards*) tem uma orientação específica para ajustes de perdas de créditos (IPSAS 26). O MCASP (2016) obedece tal norma e indica determina que a entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um crédito possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Em conformidade com tal indicação, Lima (2018) trata esse lançamento como uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), como também é instruído pelo MCASP (2016). Entretanto, Lima (2018) classifica a conta Ajustes de Perdas de Crédito de Dívida Ativa como retificadora no Ativo Circulante – considerando tais créditos como contas a receber de curto prazo. Por outro lado, MCASP (2016) instrui o registro em Ativo Não Circulante.

Quadro 12 - Estimativa para perdas de créditos de dívida ativa conforme Lima (2018)

| |
|---|
| <p>Natureza da informação: patrimonial D 3.6.1.7 Redução a Valor Recuperável de Dívida Ativa C 1.1.2.9 (-) Ajustes de Perdas de Crédito</p> |
|---|

Fonte: Baseado na obra Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público (2018).

As contas utilizadas durante a escrituração dos créditos inscritos em dívida ativa são encerradas com a arrecadação da dívida ativa. Tal procedimento é realizado através do lançamento inverso na conta com saldo disponível, conforme determina o MCSAP (2016).

2.4 A Influência da Dívida Ativa nos Indicadores Contábeis

Em 2016 foi introduzida a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBC TSP Estrutura Conceitual) (BRASIL, 2016). Essa é a norma de referência para as entidades do setor público. Conforme Ieciona Pacelli (2018), os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) são demonstrativos observados na estrutura conceitual e que fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos de tomada de decisão dos administradores e cidadãos, além de proporcionar a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) dos gestores públicos.

Lima (2018) relaciona vários indicadores a partir dos RCPGs. Além disso, a autora também considera que muitas políticas públicas são diretamente influenciadas por esses tais indicadores. Dessa forma, o valor de Dívida Ativa presente no Balanço Geral da União é um componente essencial para apurar vários indicadores.

Quociente da Execução da Receita, Quociente da Execução da Despesa, Quociente do Equilíbrio Orçamentário e o Quociente do Resultado Orçamentário são indicadores retirados do livro da autora e que são utilizados no demonstrativo Balanço Orçamentário, no qual se verificam as receitas previstas e as realmente arrecadadas (LIMA, 2018).

A autora também observa que o Balanço Orçamentário tem como objetivo demonstrar o controle do cumprimento das determinações e especificações da LOA, além de apresentar indicadores que darão suporte à gestão orçamentária.

Por ser considerada uma receita orçamentária, a Dívida Ativa influencia diretamente o indicador de Execução da Receita. Sendo tal indicador influenciado diretamente pela baixa recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União, promovidos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em comparação com o estoque atual da dívida ativa. Essa baixa recuperação de créditos corrobora para o déficit orçamentário corrente - porque há a frustração de receita orçamentária realizada em comparação com a receita orçamentária prevista.

Segundo o Pacelli (2018), a dívida ativa vai influenciar o indicador de Quociente Orçamentário (receita orçamentária sobre despesa orçamentária), pois caso haja uma ampliação na recuperação de créditos inscritos pela PGFN, conseqüentemente haverá aumento nesse indicador.

O papel do Balanço Patrimonial é evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio das contas representativas do patrimônio público (Pacelli, 2018). Dessa forma, quanto mais créditos inscritos em dívida ativa, maior o valor do ativo da União – o que poderá provocar uma “falsa” percepção de riqueza e levando o ente a contrair obrigações.

De acordo com Lima (2018), o Balanço Patrimonial é elaborado utilizando-se as Classes 1 e 2 (Ativo e Passivo). A partir disso, confirma-se que é alta a influência da dívida ativa nesse demonstrativo, isso porque os créditos inscritos em dívida ativa classificados com *rating* “C” e “D” são desreconhecidos como ativo no Balanço Geral da União – pois são considerados créditos com baixa liquidez e recuperação.

Quanto ao indicador de Resultado Primário (Receita Não Financeira menos Despesa Não Financeira), os créditos de dívida ativa arrecadados pela União são computados como receita primária, ou seja, não financeiras. Com isso, o aumento da recuperação dos créditos de dívida ativa pela PGFN contribui com valores positivos no cálculo do indicador de Resultado Primário.

2.5 Estudos Aplicados

Quadro 13 - Resumo dos estudos revisados.

| Trabalho | Objetivo | Dados/Variáveis | Método | Principais resultados ? |
|---|---|---|--|---|
| Ana Carolina Giuberti (2006) | A dívida ativa e a capacidade administrativa no estudo da eficiência fiscal. | Dívida Ativa como Proporção do Ativo Total para os 26 Estados da Federação. | A metodologia aplicada foi a de fronteira estocástica de função de produção. | Ocorre ganho considerável de disponibilidade de recursos públicos quando a arrecadação de dívida ativa é executada com eficácia pelos entes da Federação. |
| Wesley Bertoli Rosa e José Osório do Nascimento Neto (2017) | Protesto extrajudicial como instrumento alternativo na efetivação do recolhimento das dívidas ativas. | Certidão de Dívida Ativa (CDA) | Expositivo e analítico. | Diante muitas discussões, o STF julgou ser constitucional o protesto da dívida ativa, surtindo efeitos positivos na arrecadação. Esse procedimento possui efeitos a curto prazo e resultados satisfatórios, pois o devedor para não ter seu nome restringido acaba por quitar o seu respectivo crédito de dívida ativa com ente que é credor. |
| Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior (2018) | O uso de três instrumentos para combater a inadimplência (recadastramentos periódicos, processos de execução fiscal e terceirização ou protesto da dívida ativa). | Indicadores de arrecadação do imposto que são publicados anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional pela base de dados do Finanças do Brasil e do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. | Destaca-se o processo de coleta de dados junto às administrações tributárias municipais por meio do envio de questionários. | A administração tributária é deficiente no cadastro de devedores inadimplentes e na recuperação da dívida ativa. |
| Alexandre dos Santos Cunha, Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes Pessoa (2011). | Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional | Microdados e informações agregadas do projeto de pesquisa denominado Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União, realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). | A execução da pesquisa se desenvolveu a partir da caracterização do processo de execução fiscal médio (PEFM), com base em dados primários produzidos em trabalho de campo. | O custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%. |

Fonte: Elaboração própria.

3. METODOLOGIA

O objetivo do projeto visa analisar o processo de inscrição, escrituração, execução, e arrecadação dos créditos inscritos em dívida ativa da União. Também foi objeto do projeto a classificação atual da receita de dívida ativa quanto à Natureza. Ainda abordou-se a gestão do estoque de créditos em dívida ativa da União.

3.1 Dados

Os créditos de dívida ativa permeiam diferentes entidades da administração pública. Diante disso, foram utilizadas várias bases, sistemas e publicações para alcançar os dados necessários ao presente artigo.

Através do portal da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi obtido o total da receita arrecada decorrente de dívida ativa, esse valor corresponde ao valor agregado dos códigos de receita arrecada com final “3” e “4”, definindo o tipo de receita - se é de Dívida Ativa ou de Multas e Juros da Dívida Ativa, respectivamente.

A codificação está de acordo com a Portaria SOF 45/2015 (STN 2016), que atualizou a classificação da receita quanto à Natureza, conforme comentado anteriormente na seção de Referencial Teórico. Tais dados foram confrontados com os relatórios anual publicados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Os dados dessa entidade não sofreram nenhum tipo de tratamento, ou seja, estão em formato bruto. Ainda a partir dessas mesmas publicações, foram obtidos os valores do estoque total da dívida ativa da União. Esses valores foram confrontados com os dados do estoque da dívida ativa retirado do Balanço Geral da União.

Quadro 14 - Dados utilizados.

| Variável | Descrição | Fonte |
|-------------------------------------|---|--|
| Receitas de Dívida Ativa Arrecadada | Recursos orçamentários que efetivamente entram no caixa. | Secretaria do Tesouro Nacional, através do acompanhamento da execução da receita. STN (2014-2018) |
| Créditos Recuperados pela PGFN | Valores oriundos de processos judiciais e extrajudiciais executados pela Procuradoria. | Boletim Informativo Anual denominado: PGFN em Números. PGFN (2015-2018) |
| Estoque da Dívida | Valor total da Dívida Ativa da União, composto por créditos de <i>rating</i> “A”, “B”, “C”, e “D”. | Boletim Informativo Anual denominado: PGFN em Números. PGFN (2015-2018) |
| Estoque da Dívida Recuperável | Valor constante no Balanço Geral da União dos créditos inscritos em dívida ativa com <i>rating</i> “A” e “B”. | Balanço Geral da União Brasil (2014-2017) |

Fonte: Elaboração própria.

3.2 Método

A partir dos dados colhidos foram utilizados o método exploratório e o descritivo, de forma a buscar elementos que contribuam para a melhoria da identificação dos recursos que financiam o orçamento público. O método exploratório busca entender o contexto da Dívida Ativa utilizando artigos científicos, enquanto o descritivo detalha o levantamento, a análise e a interpretação dos dados coletados.

Os dados foram analisados por meio de estatística descritiva, com a elaboração de tabelas e gráficos, utilizando os dados obtidos no site do STN.

Observa-se que os valores monetários foram corrigidos para o ano de 2017 pelo Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), medido pela Fundação Getúlio Vargas.

4. RESULTADOS

Durante a pesquisa, o autor desse artigo notou que a nova classificação da receita quanto à Natureza, instituída pela Portaria SOF 45/2015 (BRASIL, 2015), ainda não é disponibilizada para extração pelo Tipo (que é o último dígito dessa nova classificação). Esse elemento, o Tipo, é importante item para determinar a origem e vinculação das receitas de dívida ativa. Tal informação poderia ser disponibilizada pelo órgão central da transparência do governo federal.

Porém, a possibilidade de extrair os dados é permitida até o nível de detalhamento, sendo isso uma limitação de pesquisa encontrada pelo autor do desenvolvimento deste artigo. O detalhamento da receita proporcionado pelo Portal da Transparência segue os elementos demonstrados conforme quadro a seguir, o qual exemplifica uma receita de dívida ativa arrecadada no ano de 2018:

Quadro 15 - Detalhamento da Arrecadação da Receita Pública

| Categoria Econômica | Origem | Espécie | Detalhamento | Receita Realizada | Receita Lançada |
|----------------------------|---------------|--------------------------------|--|--------------------------|------------------------|
| Receita Corrente | Contribuições | 122 – Contribuições Econômicas | 12201013 – CONTRIB. P/ FOMENTO RADIODIFUSAO PÚBLICA-DIV.AT | 64,88 | 0,00 |

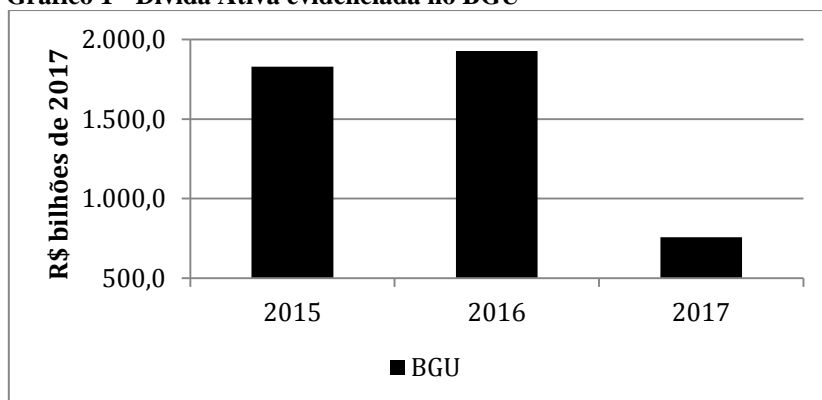
Fonte: Portal da Transparência (2019).

Outra divergência está na instrução do MCASP (2016), que exige ao órgão de origem do crédito faça um ajuste para perdas nos créditos a serem encaminhados para inscrição em dívida ativa na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Porém, percebe-se que a análise e escrituração preliminar do órgão de origem e sua devida contabilização é um retrabalho. Porque quando tais créditos chegam à PGFN, os mesmos são reclassificados de acordo com sua recuperabilidade, que é cruzamento de dados feitos pela própria procuradoria – sendo desconsiderado o ajuste de perdas realizado pelo órgão de origem. Tal classificação tem suporte na Portaria MF nº 293/2017 (BRASIL, 2017), na qual a PGFN/MF calcula o seu ajuste perdas com base no *rating* dos créditos (que são divididos em A, B, C, ou D).

A Portaria MF 293/2017 definiu, em seu artigo 12, que o ajuste para perdas da dívida ativa da União será calculado mediante aplicação de 30% e 50% aos créditos classificados com *rating* A e B, respectivamente. A mesma portaria ainda determinou que os créditos classificados com *rating* C e D sofrerão desconhecimento do Balanço Geral da União e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação.

Comprova-se tal fato a partir dos dados do Balanço Geral da União de 2017, conforme gráfico 1.

Gráfico 1 - Dívida Ativa evidenciada no BGU



Fonte: Elaboração própria baseado na BGU (2015-2017)

Assim, nota-se que a instrução da Portaria SE/MF nº 956/2016 está sendo aplicada pela PGFN. Pois o valor de créditos inscritos em dívida ativa da União reduziu em mais de 60% (valores corrigidos pela inflação do período), de acordo com a série histórica dos dados extraídos do Balanço Geral da União e evidenciados na tabela 1.

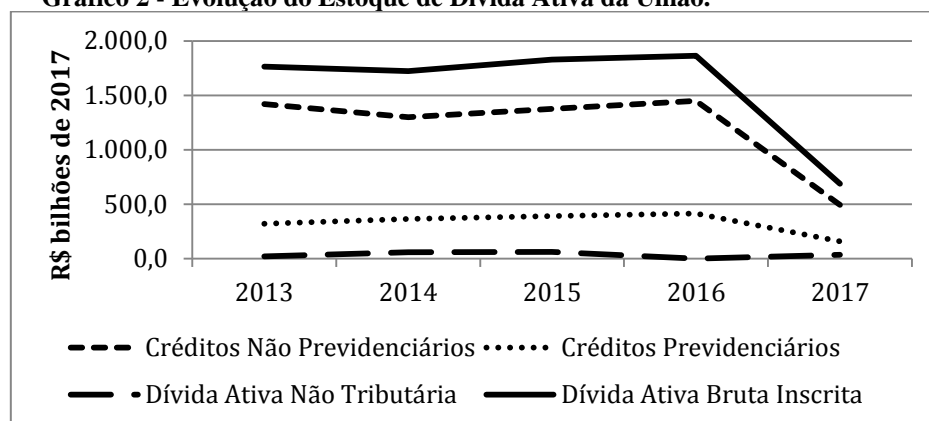
Tabela 1 - - Dívida Ativa da União [R\$ bilhões de 2017].

| Classificação | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------------|---------|---------|---------|---------|-------|
| Créditos Não Previdenciários | 1.421,1 | 1.300,2 | 1.375,2 | 1.447,9 | 495,2 |
| Créditos Previdenciários | 319,6 | 366,0 | 390,1 | 414,8 | 157,9 |
| Dívida Ativa Não Tributária | 22,1 | 57,7 | 62,4 | 0,0 | 34,9 |
| Dívida Ativa Bruta Inscrita | 1.762,8 | 1.723,9 | 1.827,7 | 1.862,7 | 688,0 |

Fonte: Elaboração própria com base no Balanço Geral da União (2013-2017).

No gráfico 2 é possível visualizar o impacto da adoção da classificação por *rating* adotada pela PGFN.

Gráfico 2 - Evolução do Estoque de Dívida Ativa da União.



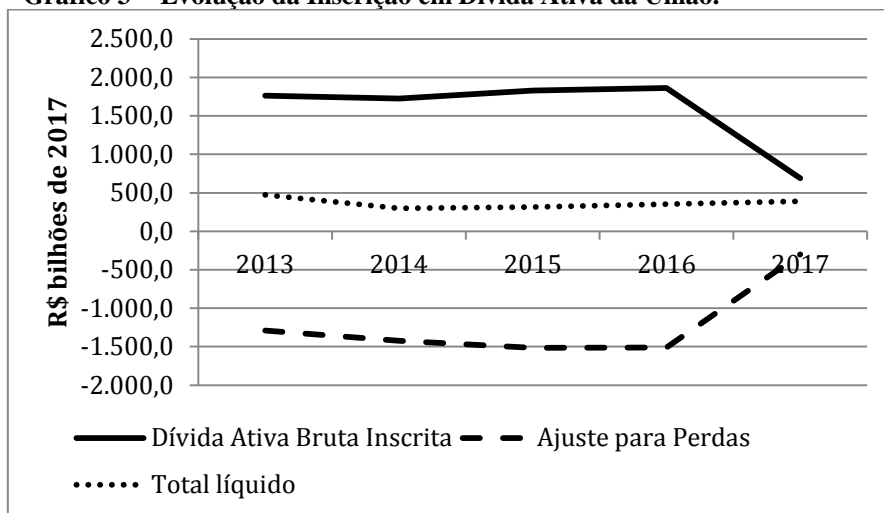
Fonte: Elaboração própria com base em BGU (anos) e PGFN (anos).

Conforme o MCASP (2016), a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa – que na União é Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN). Aqui também nota-se que a instrução da Portaria MF nº 293/2017 está sendo aplicada pela PGFN. Pois assim como reduziu a inscrição dos créditos em dívida ativa, o ajuste de perdas também foi reduzido em mais de 80% (valores corrigidos pela inflação do período).

Isso ocorreu devido aos critérios estipulados pela portaria, que adota suficiência e liquidez das garantias; parcelamentos ativos; capacidade de pagamento; e endividamento total do credor como formas de mensurar a certeza e liquidez do crédito devido.

Assim, de acordo com a Portaria MF nº 293/2017, a capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União será avaliada a partir da análise das informações econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou terceiros à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Sendo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil fornecerá à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante compartilhamento de bancos de dados, as informações necessárias à aferição da capacidade de pagamento dos devedores.

Dessa forma, podemos observar que o compartilhamento de dados entre essas duas instituições proporcionou uma maior fidedignidade aos valores evidenciados no Balanço Geral da União de 2017, conforme gráfico 3.

Gráfico 3 - Evolução da Inscrição em Dívida Ativa da União.

Fonte: Elaboração própria com base em BGU (2013-2017)

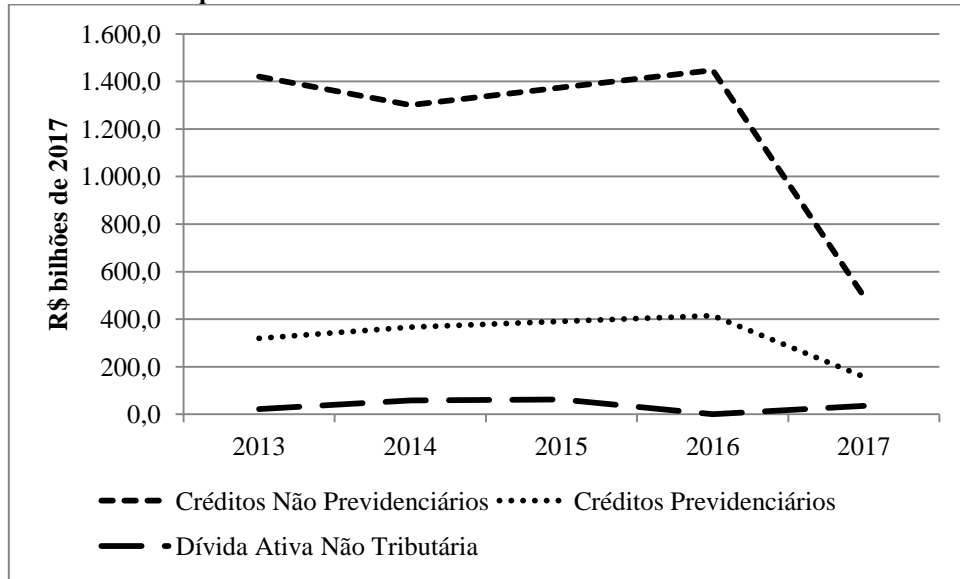
Para analisar o tamanho do impacto da Portaria MF nº 293/2017, analisou-se um período de cinco anos (2013 a 2017). Essa série histórica evidenciou que o valor inscrito em dívida ativa de 2013 a 2016 era constante, mas em 2017 nota-se uma queda drástica na inscrição de créditos de dívida ativa, devido aos novos critérios de *rating* dos créditos (“A”, “B”, “C”, e “D”) da PGFN (Tabela 2).

Tabela 2 - Dívida Ativa da União [R\$ bilhões de 2017]

| Classificação | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Créditos Não Previdenciários | 1.421,1 | 1.300,2 | 1.375,2 | 1.447,9 | 495,2 |
| Créditos Previdenciários | 319,6 | 366,0 | 390,1 | 414,8 | 157,9 |
| Dívida Ativa Não Tributária | 22,1 | 57,7 | 62,4 | 0,0 | 34,9 |
| Dívida Ativa Bruta Inscrita | 1.762,8 | 1.723,9 | 1.827,7 | 1.862,7 | 688,0 |
| Ajuste para Perdas | -1.288,1 | -1.423,7 | -1.512,9 | -1.509,3 | -298,3 |
| Total líquido | 474,6 | 300,2 | 314,8 | 353,4 | 389,6 |

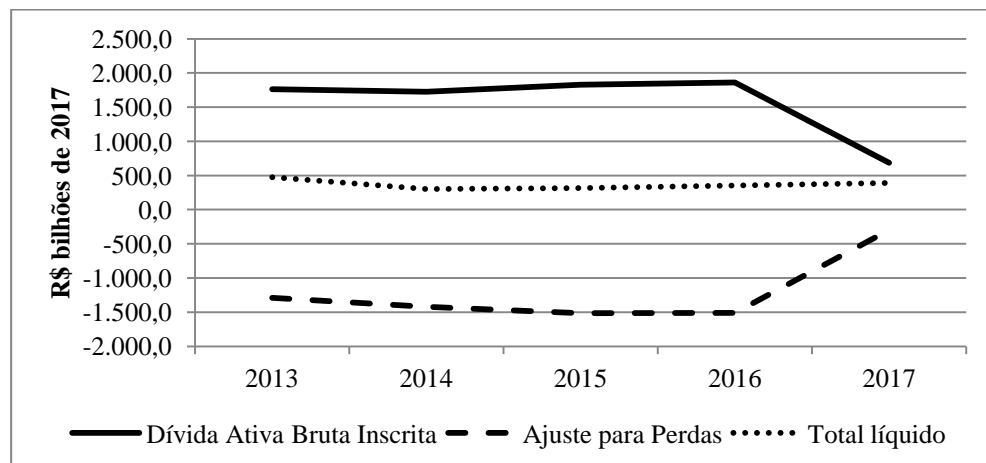
Fonte: Elaboração própria com base no Balanço Geral da União (2013-2017).

O Gráfico 4 ilustra a evolução dos componentes da dívida ativa. Constata-se que a causa da redução da inscrição da dívida ativa bruta em 2017 se deve, na sua maior parte, à redução de créditos não previdenciários.

Gráfico 4 - Componentes da Dívida Ativa da União.

Fonte: Elaboração própria com base em BGU (2013-2017).

No gráfico 5 apresenta-se a evolução da dívida ativa bruta inscrita, do ajuste para perdas e da dívida ativa líquida. Observa-se que no período contemplado a Dívida Ativa Líquida oscila entre R\$ 300 e R\$ 400 bilhões a preços de 2017. No ano de 2017 a redução da inscrição de dívida ativa é acompanhada pela redução do ajuste para perdas.

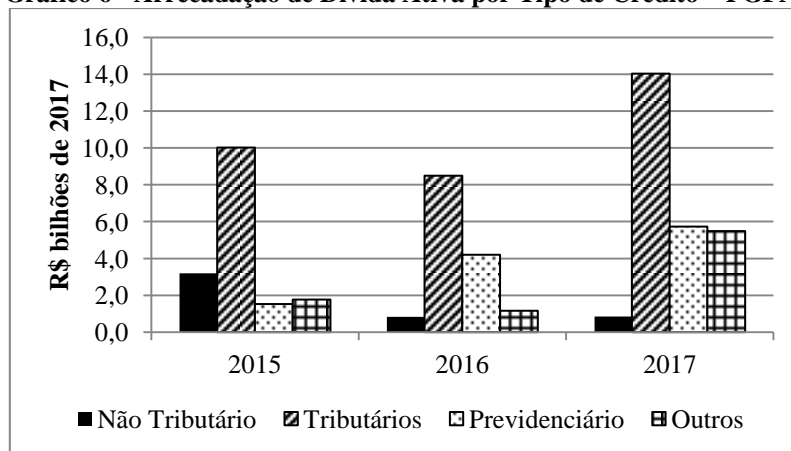
Gráfico 5 - Evolução da Dívida Ativa Bruta, do Ajuste para Perdas e da Dívida Ativa Líquida.

Fonte: Elaboração própria com base em BGU (2013-2017).

Foram evidenciados um valor menor de créditos de dívida ativa no Balanço Geral da União (BGU), por outro lado, aumentou-se a arrecadação por parte da atuação direcionada (créditos com *rating* “A” e “B”) da PGFN. Passando da média de 14 milhões em 2015 e 2016

para mais de 26 bilhões em 2017, aumento de mais de 85%. Esses dados estão detalhados por tipo de crédito arrecadado, conforme gráfico elaborado a partir de informações da Procuradoria da União.

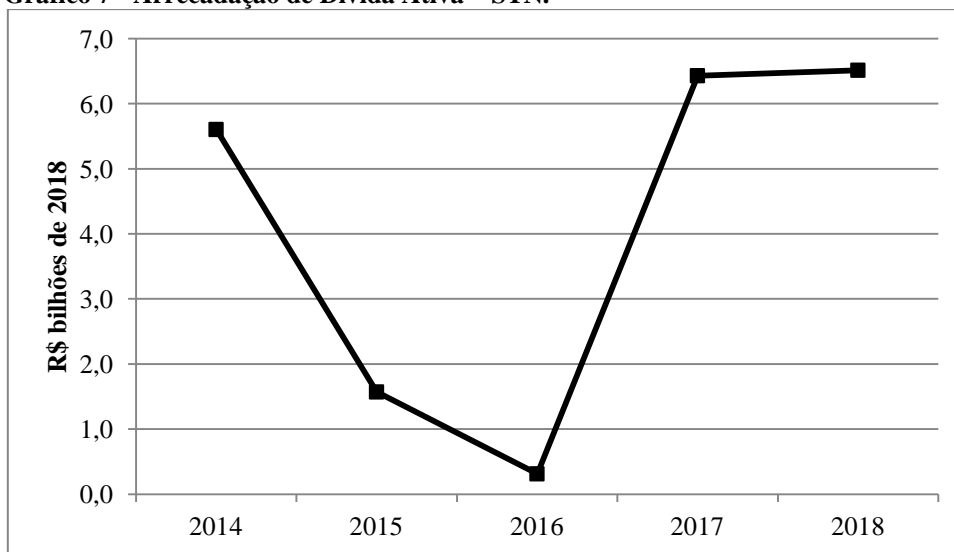
Gráfico 6 - Arrecadação de Dívida Ativa por Tipo de Crédito – PGFN.



Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2015-2017).

Comparando-se os créditos recuperados divulgados pela PGFN com a receita de dívida ativa arrecadada obtida através do site Secretaria do Tesouro Nacional (STN), chega-se a valores diferentes. Conforme é possível verificar no gráfico abaixo.

Gráfico 7 - Arrecadação de Dívida Ativa – STN.



Fonte: Elaboração própria com base em STN (2014-2018).

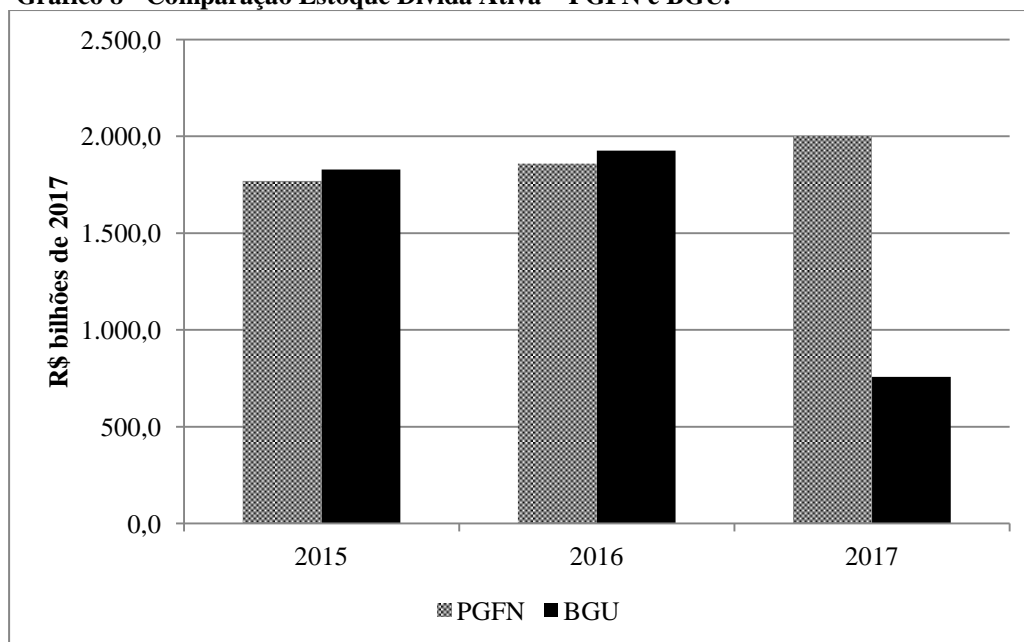
Diante de tal imbróglio, o autor do presente artigo fez uma solicitação pública de Informação com protocolo nº [00700000138201930](https://www.transparencia.org.br/docu/00700000138201930) (conforme a Lei de Acesso à Informação) ao

Ministério da Fazenda para esclarecer se os dados divulgados pela PGFN estão sob o regime de competência (o qual abordaria créditos em parcelamento, depósitos judiciais, penhora e sequestro de bens, entre outros institutos jurídicos).

Porém, até a finalização deste trabalho, o autor não obteve resposta pertinente ao assunto. Mas caso a resposta for positiva, a divulgação de dados conforme o regime contábil de competência pela PGFN explicaria a divergência quanto aos dados obtidos junto à STN, que utiliza o regime de caixa (artigo 35 da Lei 4320/1964) para registrar a arrecadação das receitas.

Ainda de acordo com a PGFN, a pesquisa também demonstrou que o estoque total da dívida ativa da União está evoluindo – em valores reais. O boletim anual divulgado pela PGFN - PGFN em Números - detalha o crescimento em números absolutos de cerca de 10% entre 2015 a 2017. Mas por conta dos critérios de reconhecimento desses ativos, o valor evidenciado no Balanço Geral da União é menor. Isso porque os segundo instrução da PGFN, os créditos avaliados com *rating* “C” e “D” são desreconhecidos do balanço, e só permanecem nas contadas de controle (pois a possibilidade de recuperação é baixa, não podendo ser registrada como um ativo). Essa situação fica evidente no gráfico 8.

Gráfico 8 - Comparação Estoque Dívida Ativa – PGFN e BGU.



Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2015-2017) e BGU (2015-2017).

Por fim, as instruções da Secretaria do Tesouro Nacional referentes à escrituração dos créditos em dívida ativa são abordadas de forma diferente por doutrinadores especialistas no ramo da Contabilidade Pública. Pacelli (2018) segue o MCASP piamente, registrando os créditos em Ativo Não Circulante. Já Lima (2018) aloca primeiramente os créditos de dívida ativa em Ativo Circulante, acreditando que possam vir a ser arrecadados no curto prazo (uma possibilidade remota diante do histórico de não pontualidade do devedor).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo avaliar a atual gestão da dívida ativa, os mecanismos que alteraram a política contábil de escrituração desse importante ativo para a União, além de investigar quais os impactos dessas alterações nos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPG's) e os indicadores foram diretamente afetados pelas mudanças de critério.

A partir dos novos critérios de classificação dos créditos de dívida ativa, elaborados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), obteve-se o menor valor de créditos evidenciados no Balanço Geral da União (BGU) em 2017. Isso porque o novo critério estabelecido pela Portaria SE/MF nº 956/2016 (BRASIL, 2016) determinou o desreconhecimento dos créditos classificados como “C” e “D” do BGU, pois tais créditos têm baixa percepção de recuperabilidade e não possuem a confiabilidade de se transformarem em benefício futuro para a União (portanto, não preenchendo os requisitos para ser classificados no ativo).

Diante disso, esses créditos ficam somente registrados em contas de controle, no subsistema de compensação da contabilidade pública. Em consequência, o ajuste para perdas realizado pela PGFN também foi reduzido, já que agora só são estimadas as perdas para os créditos com *rating* “A” e “B”.

Contudo, percebe-se que os valores arrecadados pela PGFN com a arrecadação dos créditos de dívida ativa aumentaram cerca de 85%, mesmo sendo por volta de 60% menor a inscrição desses créditos.

Também se observou que a ampla legislação e suas recentes alterações provocam divergências na atuação da própria administração pública, com registros e evidenciações distintas. Percebemos que os especialistas no tema ainda não lecionam de forma uniforme.

Além disso, observou-se que os valores constantes nas bases oficiais do governo federal apresentam valores diferentes. Nos valores do estoque da dívida ativa há pouca diferença entre o total constante no BGU e no montante divulgado pela PGFN. Já em relação aos créditos recuperados, há uma grande lacuna, de cerca de 20 bilhões entre o valor do crédito dito recuperado pela PGFN e a receita constante na STN (via Portal da Transparência). Por conta de tamanha discrepância, o autor deste artigo solicitou informações à PGFN através da Lei de Acesso à Informação, mas até a finalização deste artigo não se obteve nenhuma resposta.

Para futuras pesquisas e complementação do presente trabalho, sugere-se que tal divergência seja investigada por outras pesquisas para solucionar tal questão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 31/01/2019.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 09 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 73 de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm> Acesso em 09 de fevereiro de 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 10 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm > Acesso em 09 de fevereiro de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 de janeiro de 2019.

PROCURADORIA- GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Site institucional. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-dauniao>>. Acesso em: 29/01/2019.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Válido a partir do exercício de 2016. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2016.

SILVA, Valmir Leôncio da Silva. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Diana Vaz. Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público. São Paulo: Atlas, 2018.

Marinoni, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. Curso de processo civil. Volume 3: execução.

Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 18. Ed. Malheiros, São Paulo, 2005.

PACHECO, José da Silva. Comentários à lei de execução fiscal. 6ª ed.rev.e aum. De acordo com as leis supervenientes e recente jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001. Brasília, 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria Ministerial nº 293, de 12 de junho de 2017. Brasília, 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual Técnico de Orçamento - MTO. Versão 2016. Brasília: MP/SOF, 2016.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial 45, de 14 de junho de 2018.

LOPES, Mauro Luís Rocha Lopes. Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias. 5. Ed. Revista, ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

MOTA, Francisco Glauber lima. Contabilidade aplicada à administração pública. 6.ed. Brasília: Vestcon, 2003.